

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Л. П. Королева, канд. экон. наук, доцент кафедры налогов и налогообложения ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П.Огарева»

Н. Н. Цуканова, студентка VI курса специальности «Налоги и налогообложение» ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П.Огарева»

В статье рассматриваются основы организации анализа налоговых рисков на промышленном предприятии. Отражены проблемы и предложены основные рекомендации по их решению.

Ключевые слова: налоговые риски, организация, анализ, выездная налоговая проверка.

Финансово-хозяйственная деятельность организаций сопряжена с многочисленными рисками, управление которыми является важным фактором повышения и поддержания стабильности финансового положения организаций. Одной из значимых групп рисков являются налоговые, поскольку с налогообложением связаны все сферы финансовой деятельности организаций. Высокая актуальность управления налоговыми рисками определяется существенной долей налоговых платежей в общей величине как расходов, так и денежного оттока.

Под налоговым риском понимают: неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта в результате воздействия факторов, связанных с процессом налогообложения, которая может проявиться в виде финансовых (и иных) потерь или в возможности получения дополнительной выгоды (дохода) в результате позитивных отклонений [1]; опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояниях будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем [2];



Рисунок 1 – Классификация налоговых рисков

– сопутствующая осуществлению предпринимательской деятельности измеримая неопределенность наступления неблагоприятных материальных последствий для субъектов налоговых правоотношений вследствие нарушений законодательства о налогах и сборах [4].

Многообразие подходов к определению налоговых рисков вызвано в том числе и большим числом его видов. Классификация налоговых рисков представлена на рисунке 1 [3].

В настоящей статье подробнее остановимся на рисках налогоплательщиков – юридических лиц, возникающих в результате деятельности самого налогоплательщика (внутренних) и подлежащих прогнозированию и управлению (прогнозируемых), проблемах организации их анализа.

Как правило, налоговые риски данной категории усиливаются при:

- изменении налогового законодательства;
- наличию неточных формулировок отдельных налоговых норм;
- выпуска налоговыми органами разъяснений, дополняющих нормы законодательства о налогах и сборах;
- смены бухгалтеров на отдельных участках или главного бухгалтера на предприятии;
- подготовки договоров, актов работниками, не компетентными работниками, не понимающими того, какие последствия придуманные формулировки будут иметь в бухгалтерском и налоговом учете.

Основным источником потенциального возникновения налоговых рисков остается выездная налоговая проверка, хотя риски налогового контроля со стороны налогоплательщика могут быть оценены по официальным методикам налоговых органов и минимизированы путем управления показателями, подлежащими оценке.

27 июня 2007 года были опубликованы Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

В этой связи принятие Концепции и опубликование КОНР является очередным шагом предоставления новых возможностей налогоплательщикам к самостоятельной оценке налоговых рисков и принятия соответствующих управленческих решений для снижения вероятности того, что выездная налоговая проверка затронет их в текущем налоговом периоде.

Критерии не являются ведомственным нормативным актом и содержат преимущественно цифровые ориентиры. В настоящее время они состоят из 12 показателей, список которых не является исчерпывающим.

Рассмотрим организацию анализа налоговых рисков на промышленном предприятии на примере ООО «Ромодановосахар».

ООО «Ромодановосахар» расположено в п. Ромоданово. Предприятие было зарегистрировано 25.05.2002 г. в Межрайонной ИФНС России № 4 по Республике Мордовия и до настоящего времени место постановки на учет является неизменным. Основной деятельностью ООО «Ромодановосахар» является производство сахар-песка из сахарной свеклы и производство побочных продуктов, таких как патока, жом.

Бухгалтерский и налоговый учет в ООО «Ромодановосахар» ведется структурным подразделением – бухгалтерией. В состав бухгалтерии входит расчетный и материальные отделы, т.е. самостоятельный отдел (или хотя бы ответственный работник), который призван заниматься налоговыми платежами, управлением и анализом налоговых рисков не выделен. Задачи по оценке налоговых рисков возложены на главного бухгалтера, который имеет возможность осуществить только последующий контроль уровня налоговых рисков, что уже не изменит сложившейся в текущем налоговом периоде ситуации. Кроме того, главный бухгалтер не реализует функции текущего учета и анализа данных, а загружен работой по систематизации всех учетных данных, принятии стратегических решений.

По нашему мнению, в организации учета и анализа налоговых рисков в ООО «Ромодановосахар» существует следующий ряд проблем:

– нет специализированного на проблемах мониторинга налоговых рисков, персонально ответственного за сбор, анализ информации необходимой для оценки и информационной поддержки управления налоговыми рисками;

– на постоянной основе мониторинг налоговых рисков не ведется, деятельность в сфере управления налоговыми рисками сводится только к оспариванию решений налоговых органов по результатам проверки, а также в отдельных случаях – к отслеживанию разъяснений налоговых органов и Министерства финансов РФ по налоговым вопросам;

– не разработаны внутренние документы, устанавливающие единые методы учета, анализа и оценки налоговых рисков.

На предприятии часто встречаются ситуации, когда бухгалтер из года в год выявляет одни и те же налоговые риски у предприятия, однако никакая работа по снижению рисков не проводится. Также весьма распространенной причиной материализации налоговых рисков является недостаточное отслеживание сотрудниками компании арбитражной практики и разъяснений по спорным налоговым вопросам, что часто приводит к невозможности своевременно отреагировать на такие изменения и к неготовности налоговой службы компании защищать позицию организации при предъявлении к ней аналогичных налоговых претензий. Часто причиной этого является недостаточность или перегруженность налогового персонала компании текущими задачами (в частности, подготовкой налоговой отчетности, консультирование региональных подразделений) или ведением дел по налоговым вопросам в судах.

Проведем оценку риска налогового контроля по критериям Концепции планирования выездной налоговой проверки с учетом того, что ООО «Ромодановосахар» применяет общую систему налогообложения.

В таблице 1 представлены показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия за 2006 – 2008 гг., необходимые для расчета показателей риска.

Т а б л и ц а 1

**Исходные данные для расчета налоговых рисков ООО «Ромодановсахар»
за 2006 – 2008 гг.**

Показатели	2006 г.	2007 г.	2008г.
Выручка от продажи, тыс. рублей	625065	650137	634123
Себестоимость продукции, тыс. рублей	468794	575824	545345
Валовая прибыль, тыс. рублей	156271	74313	88778
Прибыль (убыток) от продаж, тыс. рублей	117645	43009	51123
Прибыль до налогообложения, тыс. рублей	18035	16266	18342
Текущий налог на прибыль, тыс. рублей	4805	4616	4812
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, тыс. рублей	13230	11650	13530

Наиболее высокой выручка от продаж была в 2007 г., в 2008 г. она сократилась на 2,5 %. Однако именно в 2008 г. показатели прибыли до налогообложения и чистой прибыли достигли наивысших значений за 3 года. Этому способствовало сокращение себестоимости продукции. Как следствие в 2008г. предприятие уплатило и максимальную сумму налога на прибыль.

По данным таблицы 1, проведем расчеты по критериям Концепции планирования выездных налоговых проверок, полученные результаты отразим в таблице 2.

Нормативные и фактические значения критериев налогового риска для ООО «Ромодановсахар»

Критерий	Нормативное значение критерия	Фактическое значение критерия для ООО «Ромодановсахар»		
		2006 г.	2007 г.	2008 г.
Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)	в 2006г. – 13,1% в 2007г. – 15,7% в 2008г. – 16,8 %	17%	15,71%	16,8%
Доля вычетов по НДС от суммы начисленного налога равна либо превышает 89 % за 12 месяцев	≤ 89%	91%	80%	82%
Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров	$T_{\text{расходов}} \leq T_{\text{доходов}}$	1,12 < 1,07		
Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации	в 2006 – 8806,7 руб. в 2007 – 11069,2 руб. в 2008 – 13798,3 руб.	9439 руб.	12 264 руб.	13945 руб.
Отклонение как минимум на 10 % уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики	Рентабельность продукции: 2006 г – 9,3% , 2007 – 10,5 % 2008 – 9% Рентабельность активов: в 2006г – 7,3 % в 2007 – 6,5% 2008 – 5,85%	рентабельность продукции – 13,2% рентабельность активов – 6,9%	рентабельность продукции – 19,4% рентабельность активов – 7,5%	рентабельность продукции – 11,3% рентабельность активов – 6,9%

Таким образом, согласно данным в таблице 2 в период 2006 – 2008 гг. показатель налоговой нагрузки в период 2006 – 2008 гг. больше среднеотраслевой нагрузки за соответствующий период, следовательно, данный показатель не может служить основанием для проведения налоговой проверки.

Доля вычета по НДС (91%) в 2006 году чуть больше, чем средняя по Республике Мордовия (88,9%). Необходимо держать ситуацию под контролем, т.к. значение налогового вычета находится в районе среднего по региону. Незначительное увеличение этого показателя, или уменьшение среднего может вывести предприятие в зону риска налоговой проверки.

Доля вычета по НДС в период 2007 – 2008гг. меньше, чем средняя по региону (88,9%). Следовательно риск по данному критерию отсутствует.

Сравнивая полученные показатели со среднеотраслевой заработной платой, можно сделать вывод, что в период с 2006 – 2008 гг. риск по данному критерию отсутствует, так как средняя зарплата чуть больше, чем среднеотраслевая по Республике Мордовия.

Рентабельность продукции в 2006 году равна 13,2%. Она превышает средний уровень (9,3%), но это не может служить предвестником налоговой проверки. Рентабельность активов ООО «Ромодановосахар» составляет всего 6,9 % при средней рентабельности в 7,3%. Отклонение отрицательное, поэтому этот показатель вполне может служить основанием для назначения выездной налоговой проверки.

Полученные показатели за 2007 год не могут служить основанием для назначения выездной налоговой проверки в данный период.

В 2008 году также отсутствуют основания для проведения выездной налоговой проверки, так как рентабельность продукции в этом году (11,3%) больше, чем допускаемая минимальная по отрасли (9%), и рентабельность активов (6,9%) предприятия выше допустимой минимальной среднеотраслевой (5,85%).

Расхождение невелико, но может показаться подозрительным, и в случае не раскрытия информации в отчетности о причинах данного несоответствия выездная проверка не исключена.

Анализирую таблицу 2, можно сделать вывод, что риск налогового контроля со стороны налоговых органов по критериям, представленным в таблице в период с 2006 – 2008гг. отсутствует, но, не смотря на это, предприятию необходимо на постоянной основе проводить мониторинг налоговых рисков.

По результатам нашего исследования можно сделать вывод, что в ООО «Ромодановосахар» недостаточно эффективно действует система управления налоговых рисков.

В составе бухгалтерии ООО «Ромодановосахар» необходимо назначить специализированного на проблемах мониторинга налоговых рисков, персонального ответственного за сбор, анализ информации необходимой для оценки и информационной поддержки управления налоговыми рисками. Необходимо разработать процедуры и правила работы налогового управления, а также определить необходимые инструменты для его работы.

Помимо подготовки налоговой отчетности, в функции специалиста по налогообложению необходимо включить оптимизацию текущих платежей и налоговой нагрузки, а также анализ и снижение налоговых рисков.

В ООО «Ромодановосахар» необходимо разработать документ, устанавливающий единые методы учета, анализа и оценки налоговых рисков. В данном документе необходимо отобразить механизм управления налоговыми рисками, основанный на учетно-аналитическом обеспечении всех уровней налогового менеджмента организаций данными о налоговой нагрузке, состоянии налогового потенциала, анализа причин возникновения и метода устранения налоговых рисков. Также необходимо отобразить организационные элементы мониторинга налоговых рисков организации.

Для уменьшения рисков неблагоприятной трактовки налогового законодательства целесообразно разработать детальную налоговую учетную политику предприятия, в которой необходимо прописать единый подход к спорным моментам налогообложения, например способа ведения раздельного учета по НДС, выбору момента признания отдельных видов доходов и расходов, и пр.

Учетная политика может также служить инструментом планирования налоговой нагрузки при грамотном использовании предприятием предоставленных налоговым законодательством вариантов налогообложения (например, таких как выбор линейного или нелинейного метода налоговой амортизации и использование амортизационной премии).

Как правило, наиболее существенные налоговые риски возникают еще на этапе планирования крупных сделок и принятия ключевых бизнес-решений (таких как реструктуризация бизнеса или начало нового вида деятельности).

Библиографические ссылки

1. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – №2. – С.30-31

2. Дятлов С. Г. Категория риск в инвестиционно-строительной деятельности / С. Г. Дятлов // Строительный комплекс: экономика, управление, инвестиции (выпуск 8): межвузовский сб. науч. тр./ Редкол.: В.М Аксенов, В.В. Бузырев, А.М. Платонов (отв. редакторы) – СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2008 г. – 123с.

3. Мигунова М. И. Налоговые риски: сущность и классификация / М. И. Мигунова, Т. А. Цыркунова // Финансы и кредит. – 2005. – №33. – С.48-52

4. Филина Ф. Н. Анализ налоговых рисков / Ф. Н. Филина // Российский бухгалтер. – 2008. // Справочно-поисковая система «Консультант Плюс»

5. Ханафеев Ф. Ф. Методология и аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона / Ф. Ф. Ханафеев / Автореф. дис.д.э.н. – 2008. – 41с.